Cena numeru 1 zł. 50 gr.

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW - BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 9 | Warszawa, listopad 1936 r. | Nr. 11 (105)

Treść zeszytu:

Z ŻYCIA ZWIĄZKU

Nowi Członkowie

W listopadzie r. b. przyjęto 5 kandydatów w poczet Członków Związku.

Wieczory dyskusyjne

W październiku r. b. na wieczorach dyskusyjnych rozpatrywane były następujące tematy:

5.X 1936 r. 1) Ujęcie z punktu widzenia fiskalnego strat wynikłych wskutek pożaru.
2) Oprocentowanie majątku w kalkulacji kosztów własnych w przedsiębiorstwie przemysłowem.

12.X 1936 r. 1) Orzecznictwo N. T. A. w sprawach podatku dochodowego.
2) Godziny nadliczbowe.

19.X 1936 r. Księgowanie pożyczki, zaciągniętej w listach zastawnych Towarzystwa Kredytowego Przemysłu Polskiego.

26.X 1936 r. Księgowanie przy likwidacji przedsiębiorstwa.

Rocznica Niepodległości Polski

Poczet sztandarowy Związku obecny był na defiladzie Wojsk Polskich w rocznicę odzyskania Niepodległości.

Wykłady Techniki Rewizyjnej

Po zakończeniu wykładów prof. D-ra T. Seiferta ze Lwowa rozpocznie wykłady p. prof. D-r T. Lulek z Krakowa, omawiając „Technikę rewizji rachunkowości w spółkach akcyjnych".

KULTURA A GOSPODARKA

Wskutek zawodowego i socjalnego położenia, a ostatnio ogólnego, zawodowego wykształcenia, buchalter, szczególnie zaś buchalter polski, bardziej jest zainteresowany w życiu gospodarczem kraju i kulturalnych jego potrzebach, aniżeli ktokolwiekbądź przynależny z innego zawodu.

Żyjemy w czasach, w których polityka, gospodarka, sztuka i wszystkie ważne czynniki życia ludzkiego, w których uczucia nasze, myśli i zamiary, stojące w kontraście z głosem serca, wyłącznie i jedynie rozumem oraz rozsądkiem się kierują.

Żyjemy w epoce racjonalizmu.

Ale nie pierwszy raz przechodzi ludzkość epokę takiego wyłącznego panowania rozumu. Już w 17 i 18 wieku, kiedy żyli we Francji Montesquieu i Rousseau, a w Anglji Locke i Hume, w Niemczech zaś Kant i Lessing, pisali swe nieznikome dzieła, już wówczas uczyli oni logicznej krytyki dogmatów kościelnych, praw, urządzeń państwowych, sztuki i t. p., zapomocą metodycznego myślenia.

Mimo pozornych lub rzeczywiście równych tendencji obu stuleci — ówczesnego i dzisiejszego — zachodzi między niemi jednak duża różnica. Rożnica, którą nie stanowi rozwinięta znacznie wyżej technika skomplikowana, nie lepiej zorganizowana gospodarka, lecz całkowita zmiana sposobu myślenia ludzkości. Przyczyn tej zmiany zapewne doszukiwać należy się w zmienionych przez technikę i gospodarkę warunkach życiowych.

Poprzednicy nasi byli świadomi koniecznej, wewnętrznej i naturalnej łączności kultury z gospodarką. Nam jednak zaginęło, nawet żeśmy tego nie zauważyli, przeświadczenie tej konieczności. Nie odczuliśmy nawet tego wewnętrznego naszego zubożenia, a kroczyliśmy przez stulecie wlokąc z sobą jakgdyby jakieś kosztowne naczynie, przesiąknięci świętością i siłą z niego promieniującą. Nie zauważyliśmy, że naczynie to dawno już się rozbiło, nie zauważyliśmy, że dźwigamy tylko skorupy. Kroczymy jeszcze ciągle tak, jakgdyby naczynie to było jeszcze całe, jakgdybyśmy mieli ciągle jeszcze w ręku klucz do mocy i zbawienia.

W tem tkwi właśnie cała dzisiejsza tragedja ciężka, która ogarnęła ludzkość świata, że rozszerzyła w czasie, w którym nie mogła stać się panem trudności kulturalnych, wiedzę naturalną i opanowanie jej siły do granic anormalnych, że wyczarowała w tym czasie, przy pomocy techniki i gospodarki, bogactwa, które u samych podstaw zmieniły życie państw, narodów i ras. Życie, w którym materjalny wzlot i kulturalny rozwój nie idzie w parze, siłą rzeczy musi w jednym z tych kierunków zamrzeć.

Kapitał, jako forma wyrazu wysoko rozwiniętej techniki, zawiódł całkowicie w gospodarstwie. Pozostała znacznie w tyle za techniką kultura, nie była w stanie usunąć braków gospodarki, wzgl. osłabić ją w działaniu. Skutkiem tego jest właśnie dzisiejsze zubożenie i rozdwojenie nieszczęśliwej ludzkości, żyjącej w czasie, w którym jednak ludzkość ta posiada dostateczną ilość dóbr zapewnienia wszystkim i każdemu z osobna udziału w dobrodziejstwach i pięknościach naszej ziemi oraz zdobyczach teraźniejszości.

Gospodarka, która wytknęła sobie za cel tworzenie możliwie pomyślnych stosunków życiowych, aby w sposób ten umożliwić tworzenie ostatniego celu kultury — duchowe i moralne uzupełnienie jednostki — **wymaga przewidywań, do dziś dnia jednak, niestety, nie ustalonych.**

Taka gospodarka żąda ludzi duchowo i materjalnie wolnych. Żąda ludzi, nie dających opanować się maszynom i organizacji rozbudowanej, ludzi, którzy mimo techniki i maszyn nie utracili jeszcze łączności z naturą i mimo płytkiej powierzchowności naszych czasów, nie zapomnieli jeszcze sformułować własną myślą własnego zdania.

Gospodarka taka i kultura domaga się ludzi o pełnym humanitaryźmie. Humanitaryzmu nie w znaczeniu zniewieściałego pobłażania i ustępstwa oraz łagodności silniejszego nad słabszym, lecz ludzkości w zrozumieniu jednej z zasad ustalonego planu działania i tolerancyjnego zachowania się wszystkich państw, narodów, ras, zakresów gospodarczych i kręgów kultury między sobą, aby umożliwić użyteczną racjonalizację nowego porządku świata i jego gospodarki dla dobra ogółu.

Urzeczywistnienie się omawianych dążeń kulturalnych i gospodarczych sprowadziłoby stan idealny, w który jednak realiści narazie uwierzyć nie chcą. Cel ten jednak musi być osiągnięty jeżeli świat chce dojść do pokoju i rzeczywistych postępów. Że osiągnięty zostanie, chcemy w to wierzyć. Kiedy? To zależy już wyłącznie od rozstrzygnięć czynników odpowiedzialnych, czy dadzą światu wreszcie odetchnąć, czy też dopiero po dalszej nędzy, po nowej pustoszącej wojnie. Z drugiej strony ci jednak, którzy wierzą w całkowite zwycięstwo nowego porządku gospodarczego, winni dołożyć się do szybszego osiągnięcia tego celu.

M. Ostand

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok IX. Warszawa, listopad 1936 r. Nr. 11 (105)

OPODATKOWANIE T. ZW. ZYSKÓW SANACYJNYCH JAKO DOCHODU

Dr. TOMASZ LULEK
Profesor Uniwersytetu Jagiellońskiego

I. Pojęcie zysków sanacyjnych.

Nazwą „zysków sanacyjnych" bywają określane opusty z długów, uzyskane przez niewypłacalnego dłużnika od wierzycieli w drodze ugodowej, sądowej lub pozasądowej, w celu uzdrowienia jego stosunków majątkowych, zachwianych przez poniesione straty. Także ustawowe obniżenie długów celem przyjścia z pomocą pewnej grupie dłużników kosztem wierzycieli może być źródłem zysków sanacyjnych, choćby nie przynosiło całkowitego uzdrowienia finansowego każdemu dłużnikowi z osobna. Pojęcie to nie obejmuje zwyczajnych opustów i bonifikat, przyznawanych przez dostawców odbiorcom z ceny pobranych towarów lub przez wierzycieli dłużnikom pieniężnym na skutek ich reklamacji.

Bilansowym skutkiem takiej ugody z wierzycielami jest obniżenie zobowiązań dłużnika, a więc jego stanu biernego. Ponieważ zaś jego stan czynny przez to samo nie ulega zmianie, przeto powstaje rachunkowy zysk w wysokości owych opustów, który może straty przedtem przez dłużnika poniesione pokryć częściowo lub całkowicie, a nawet przewyższyć i dać jako nadwyżkę zysk bilansowy w tym roku gospodarczym.

II. Podatkowe traktowanie zysków sanacyjnych.

1. Ustawa i okólnik ministerjalny

Ustawa o podatku dochodowym ani jej rozporządzenie wykonawcze nie zajmują się osobno kwestją opodatkowania zysków sanacyjnych, pozostawiając ją interpretacji ogólnych przepisów. Ponieważ jednak to zagadnienie ma duże praktyczne znaczenie, zwłaszcza w okresach depresji gospodarczej i częstych układów sanacyjnych między dłużnikami a wierzycielami, przeto Ministerstwo Skarbu wydało dla orjentacji władz wymiarowych okólnik z dnia 30 sierpnia 1933[1]) następującej treści:

„Wszelkiego rodzaju opusty i bonifikaty uzyskiwane przez osoby prawne, opodatkowane na zasadzie art. 21 ustawy o państwowym podatku dochodowym, podlegają zawsze opodatkowaniu podatkiem dochodowym w myśl postanowień tegoż artykułu ustawy. Natomiast, o ile chodzi o płatników podatku dochodowego, opodatkowanych na zasadach ogólnych poza art. 21 ustawy, to u tego rodzaju płatników prowadzących księgi handlowe podlegają opodatkowaniu bonifikaty i opusty, uzyskiwane od poszczególnych dostawców w drodze obniżenia pierwotnej ceny za dostarczony na kredyt towar. Natomiast nie podlegają opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy bonifikaty i opusty na zobowiązaniach powstałych z tranzakcyj majątkowych (kupno majątku), na zobowiązaniach powstałych z tranzakcyj o charakterze inwestycyjnym (nabycie maszyn i urządzeń), na zobowiązaniach powstałych z tytułu zaciągnięcia długów, nie pozostających w związku z tranzakcjami kupna towarów, surowców, półfabrykatów i t. p.. Wkońcu u tego rodzaju płatników nie podlegają opodatkowaniu bonifikaty i opusty uzyskiwane generalnie w drodze postępowania ugodowego czy też konkursowego jako t. zw. zyski sanacyjne. W tym ostatnim bowiem przypadku nawet bonifikaty i opusty uzyskiwane między innemi również i od dostawców nie są opustem w cenie towaru, lecz obniżeniem zobowiązań płatnika, wynikającem z jego położenia majątkowego, a nie z tytułu podaży i popytu towaru".

Według tego okólnika zyski sanacyjne, osiągnięte przez osoby prawne bilansujące według art. 21 ustawy, należą do podstawy opodatkowania jako część składowa zysku bilansowego. Wolne od podatku są natomiast zyski sanacyjne innych płatników t. j. osób fizycznych, spółek handlowych bez osobowości prawnej, spadków wakujących oraz osób prawnych niebilansujących, a to na podstawie art. 7 ustawy na równi z przychodami nadzwyczajnemi.

Przynależność opustów ugodowych do zysku bilansowego osób prawnych sprawia, że nie ulegają one opodatkowaniu, o ile zostały pochłonięte przez straty dłużnika, powstałe w tym samym roku gospodarczym i wykazane w tym samym bilansie. Opodatkowana zostanie wtedy tylko ewentualna nadwyżka zysków sanacyjnych ponad owe straty, jako zysk bilansowy. Jeżeli natomiast poniesione straty były już wykazane w poprzednim bilansie,

[1]) L. Dz. 32.991/2, ogłoszony w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu Nr. 27/248.

a opusty ugodowe od wierzycieli przyszły dopiero później, to wtedy nie mogą one być skompensowane ze staremi stratami bilansowemi, lecz muszą być w całości opodatkowane. Wynika to niewątpliwie z art. 8 punkt 2, który nie pozwala w żadnym wypadku na potrącenie „strat za ubiegłe lata". Zarząd osoby prawnej nie może jednak najczęściej zwlekać z wykazaniem strat aż do zawarcia ugody z wierzycielami, a to wobec istniejących przepisów kodeksu handlowego, według których jest on obowiązany do wykazania w bilansie prawdziwego stanu majątkowego, a więc i poniesionych strat bez względu na okoliczność, kiedy i w jaki sposób spodziewa się je pokryć. Do rokowań ugodowych z wierzycielami przystępuje się najczęściej dopiero po kilku latach strat bilansowych, gdy niema już widoków pokrycia ich w inny sposób np. przez obniżenie kapitału zakładowego, przez dopłaty spólników itp. Wtedy zaś spółka musi zapłacić podatek od pełnej sumy uzyskanych opustów ugodowych, choćby nawet nie pokryła niemi wszystkich nagromadzonych strat bilansowych. W ten sposób Skarb Państwa zabiera jej do 25% uzyskanych opustów, a nieraz znacznie więcej. Ponieważ podatku nie można płacić opustami, lecz tylko gotówką, w którą taka spółka najczęściej nie obfituje, przeto musi ona spieniężyć na ten cel część swoich aktywów, choćby ze znacznemi stratami, ponosi więc wskutek tego nowe straty, które mogą ponownie zwichnąć osiągniętą z trudem równowagę finansową i wywołać konieczność nowej sanacji.

2. *Judykatura Najwyższego Trybunału Administracyjnego.*

Przytoczony wyżej okólnik ministerjalny jest zgodny z judykaturą Trybunału Administracyjnego, który w sprawie zysków sanacyjnych wydał dotąd trzy wyroki, a mianowicie:

1. Wyrok z dnia 10 października 1930 L. rej. 2558/28. Według przedstawienia stanu faktycznego w Zbiorze Wyroków N. T. A. L. 363 S. spółka akcyjna wykazała w swym bilansie za rok 1927 czysty zysk w kwocie 5138 zł., jednakże tylko dzięki ugodzie, zawartej w tym roku z wierzycielami, która przyniosła jej redukcję zobowiązań w kwocie 65.301 zł. Same obroty roku 1927 przyniosły spółce stratę 60.171 zł.. którą byłaby musiała wykazać jako stratę bilansową, gdyby nie owe opusty ugodowe. Otóż władza skarbowa wymierzyła spółce podatek dochodowy od zysku bilansowego, spółka zaś żądała uchylenia tego wymiaru ze względu na rzeczywisty wynik jej obrotów gospodarczych w r. 1927. Spółka powoływała się także na art. 7 ustawy, określając opusty uzyskane od wierzycieli jako „wpłaty z tytułu umarzania wierzytelności". Było to określenie całkiem niewłaściwe, albowiem opusty ugodowe uzyskane od wierzycieli oznaczają zwolnienie dłużnika z obowiązku zapłaty, a nie jakąkolwiek efektywną wpłatę względnie umorzenie.

Najwyższy Trybunał Administracyjny oddalił skargę jako nieuzasadnioną z powołaniem na art. 21 i jego uzupełnienia (art. 6, 8, 10 i 13) i z dodaniem następującego argumentu: „Umorzenie części należności przez wierzycieli firmy bezpośrednio wpływa na zwiększenie dochodu i jako dochód figuruje na rachunku zysków i strat, zamykającym rok operacyjny, uważane być winno zatem w myśl powołanych przepisów za dochód, ulegający opodatkowaniu", — Powołanie skargi na art. 7 N. T. A. pominął ze względu na dawniejsze orzeczenia, według których ten artykuł ustawy nie odnosi się do osób prawnych bilansujących.

2. Wyrok z dnia 19 lutego 1932 L. rej. 7682/30[1]): „W przedsiębiorstwie prowadzącem prawidłowe księgi handlowe bonifikata ceny kupna za towar, którego należność obciąża passywa, jest pozycją czynną zwiększającą zysk, natomiast t. zw. zysk sanacyjny nie podlega opodatkowaniu, gdyż nie jest dochodem w rozumieniu art. 6 (odmiennie niż art. 21) ustawy". — Chodziło w tym wypadku o opodatkowanie firmy jednoosobowej.

3. Wyrok z dnia 6 marca 1935 L. rej. 5792/32[2]): „Redukcja zobowiązań osoby prawnej, opodatkowanej na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym, dokonana w roku gospodarczym, którego wyniki są przedmiotem opodatkowania, jako pozostająca w bezpośrednim związku z miarodajnym dla wymiaru wynikiem bilansowym, nie podlega odliczeniu od podstawy wymiaru".

Z wywodów uzasadnienia tego wyroku wynika, że strona powodowa (spółka akcyjna w likwidacji) nie kwestjonowała wcale zasady opodatkowania opustu ugodowego ze strony wierzycieli jako części zysku bilansowego. Skargę swą opierałą tylko na okoliczności, że strata, która skłoniła spółkę do podjęcia prób ugodowych z wierzycielami, powstała w roku 1929 i była wykazana w bilansie za ten rok, natomiast redukcja długów została przeprowadzona dopiero w następnym roku (1930) i wykazana w bilansie za ten rok. Spółka żądała tedy kompensacji zysku sanacyjnego ze stratą bilansowa poprzedniego roku, przeniesioną na rok 1930, powołując się na okoliczność, że owe długi zredukowane obecnie istniały już wówczas i że przez ich redukcję nastąpiło tylko obniżenie zeszłorocznej straty bilansowej, a nie powstał nowy zysk roku następnego (1930). Opust nie był bowiem skutkiem obrotów roku 1930, zwłaszcza, że spółka znajdująca się w likwidacji nie dokonywała już w tym roku żadnych obrotów; był on jedynie rachunkowem ujawnieniem uzyskanej redukcji dawnych zobowiązań.

Takie żądanie skargi było zgóry skazane na niepowodzenie ze względu na art. 8 punkt 2, który nie dopuszcza potrącenia strat za ubiegłe lata. To też N. T. A. oddalił skargę jako nieuzasadnioną, podając następujące motywy:

> „Powyższe stanowisko skarżącej spółki N. T. A. uznać musiał, zgodnie z wywodami władzy pozwanej, z uwagi na postanowienia art. 21 w związku z artykułami 13, 8 i 7 za błędne. Niespornem między stronami jest, że dochód skarżącej jako osoby prawnej winien być ustalony według zasad art. 21 ustawy, czyli że opodatkowaniu podlega wykazany prawidłowo, z uwzględnieniem m. in. postanowień art. 13 ustawy, zysk bilansowy. Wykazany zaś zysk bilansowy przez osoby prawne m. in. tem właśnie różni się pod względem podatkowym od dochodu osób fizycznych, że jest on teoretycznym wynikiem książkowym i nie musi być

---

[1]) Przytoczony u Hasfelda „Orzecznictwo Podatkowe 1924—1934" poz. 26, ale nie zawarty w Zbiorze Wyroków N.T.A.

[2]) „Orzecznictwo Sądów Najwyższych" Nr. 1259.

wynikiem wyłącznie obrotów ściśle handlowych przedsiębiorstwa jako takiego, lecz jest wynikiem wszelkich czynności osoby prawnej.

W konkretnym wypadku transakcja, skutkiem której nastąpiła redukcja wierzytelności, aczkolwiek początek powstania zobowiązań odnosił się do ubiegłego roku, czy też nawet do ubiegłych lat, miała miejsce w roku 1930 i w tymże roku winna była być zaksięgowana, zgodnie ze stanem faktycznym i zasadami prawidłowego księgowania, co też miało miejsce. Musiała więc ona wywrzeć wpływ na ostateczny wynik roku gospodarczego 1930. Że zaś zgodnie z postanowieniami art. 13 ustawy opodatkowaniu podlega wynik każdego roku oddzielnie, przeto jedynie w wypadku, gdyby opust był udzielony w r 1929, mógłby on wywrzeć wpływ na pomniejszenie straty, wykazanej w roku operacyjnym 1929. Skoro więc strata zł 94.387 z roku 1929 nie może być uwzględniona przy ustalaniu wyników roku 1930, a natomiast przychód w postaci redukcji powstał i został prawidłowo zaksięgowany właśnie w r. 1930, to udzielona redukcja, jako będąca w bezpośrednim związku z miarodajnym dla wymiaru wynikiem bilansowym roku 1930, w myśl powołanych przepisów ustawy i powyższych wyjaśnień wywrzeć wpływu na zysk bilansowy ubiegłego roku nie mogła. Zasadnie zatem władza doliczyła sporną kwotę do wyniku bilansowego roku operacyjnego 1930, a więc roku udzielenia bonifikaty.

O ile idzie o obronę skarżącej, że bonifikata jest pozatem powiększeniem stanu majątkowego z uwagi na ugodę zawartą z wierzycielami, a nie wynikiem obrotu handlowego i w myśl przepisu art. 7 ustawy doliczeniu do dochodu nie podlega, to zgodnie ze stałą judykaturą N. T. A., że postanowienia art. 7 ustawy nie odnoszą się do osób prawnych, których dochód podatkowy ustala się na podstawie art. 21 ustawy, ten zarzut skargi również uznać należało za nietrafny".

W glossie, napisanej do tego wyroku[4]) prof. Jerzy Michalski uznaje gospodarczą anomalję tego stanu rzeczy, aby opusty z długów, nie stanowiące w rzeczywistości zysków lecz środek ratunkowy dla przedsiębiorstwa były opodatkowane jako zyski; zarazem uważa takie opodatkowanie za sprzeczne z intencją ustawodawstwa o zapobieganiu upadłościom, za logiczny nonsens i za przeszkodę zabiegów sanacyjnych, skoro podatek konsumuje znaczną część aktywów przedsiębiorstwa i udaremnia jego uzdrowienie finansowe na przyszłość. Następnie przytacza głosy z literatury niemieckiej, w której zdania są podzielone równie jak w judykaturze niemieckiej, (pruski Trybunał Administracyjny oraz Trybunał Skarbowy Rzeszy), w której zapadły wyroki sprzeczne w podobnych sprawach. Jednakże na podstawie obowiązującej w Polsce ustawy o podatku dochodowym nie widzi innego możliwego rozstrzygnięcia i dlatego zaleca wydanie specjalnego przepisu, zwalniającego zyski sanacyjne od opodatkowania za przykładem Austrji, która wydała taką ustawę dnia 30 grudnia 1931.

Powyższe uwagi glossy nasuwają jedno zasadnicze pytanie, czy mianowicie ów „logiczny nonsens" zawarty jest w samej ustawie o podatku dochodowym, czy dopiero w jej interpretacji. Odpowiedź na to pytanie stanowi właściwy przedmiot niniejszej rozprawy.

[4]) Orzecznictwo Sądów Najwyższych Nr. 1259.

III. Interpretacja art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

Panująca interpretacja art. 21 ustawy o podatku dochodowym opiera się na poglądzie, że zysk bilansowy jest zasadniczo identyczny z dochodem osoby prawnej bilansującej i że jego obliczenie nie różni się istotnie od obliczenia dochodu. Jeżeli zatem wynik bilansowy jest obliczony prawidłowo, to w myśl art. 21 wystarczy przeprowadzenie niektórych nieistotnych poprawek, aby uczynić zadość wymaganiom art. 6, 8, 10 i 13 i przerobić zysk bilansowy na dochód podatkowy. Pogląd ten nie odpowiada jednak rzeczywistości. Zasadnicza identyczność zysku bilansowego z dochodem osoby prawnej bilansującej jest tylko pozorem. Zysk bilansowy ma wprawdzie wiele, a nawet większość elementów wspólnych z dochodem, ale posiada także elementy jemu tylko właściwe, które nie należą wcale do dochodu.

1. Dochód i jego elementy.

Pojęcie dochodu, określone w art. 6 ustawy, zawiera dwie grupy elementów, a mianowicie:

a) **elementy pozytywne t. j. przychody** w pieniądzach lub wartościach pieniężnych, otrzymane z poszczególnych źródeł wymienionych w art. 3 ustawy.

b) **elementy negatywne t. j. potrącenia,** a mianowicie: 1. koszta osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów; 2. odpisy amortyzacyjne; 3. straty w przedmiotach zużywalnych, służących do osiągnięcia dochodu. Art. 10 dodaje jeszcze czwarty element negatywny, określony jako „odliczenia", a obejmujący ciężary publiczne i prywatne.

Wszystkie te elementy mają jedną wspólną właściwość, a mianowicie **charakter efektywny.** Przychody pieniężne i rzeczowe muszą być „otrzymane" (art .6), t. j. musiały wpłynąć do majątku podatnika i powiększyć jego zasoby majątkowe, a więc zapasy gotówki, towarów, weksli, walorów, wierzytelności lub innych praw majątkowych, mających wartość pieniężną. Także inne miejsca ustawy zaznaczają wyraźnie ten efektywny charakter przychodów. I tak:

Art. 15: „Za dochód z gruntów, pozostających we własnym zarządzie, uważa się *rzeczywiście osiągnięty czysty przychód* z całego rolnego i leśnego gospodarstwa... łącznie z wartością pieniężną produktów użytych w gospodarstwie domowem podatnika. Przy wydzierżawionych posiadłościach gruntowych... za dochód uważa się *rzeczywiście otrzymany czynsz dzierżawny* wraz z wartością pieniężną wszelkich świadczeń ze strony dzierżawcy".

„Za dochód z lasu uważa się *czysty przychód uzyskany* z wyrębów i wszelkich użytków leśnych oraz *wynagrodzenia otrzymane* za odstąpione osobom trzecim prawa użytkowania lasu".

Art. 16: „Za dochód z budynków wynajętych uważa się *rzeczywiście osiągnięty całoroczny czynsz* za domy, lokale i t. d."

Jak dalece ustawodawca zważa na efektywność przychodów, świadczy fakt, że art. 15 nie zalicza do nich naturalnego **przyrostu masy drzewnej** u właściciela lasu. Nie stało się to przez zapomnienie, bo ustępy czwarty i piąty tego artykułu wspominają o nim wyraźnie, regulując opodatkowanie dochodu z lasu w sposób, który wymaga nawet ustalenia ilości tego przyrostu[5]). Przyczynę pominięcia należy upatrywać w tem, że naturalny przyrost masy drzewnej nie ma charakteru efektywnego przychodu o tyle, że nie posiada on odrębnej wartości pieniężnej i że może być zrealizowany t. j. ścięty i sprzedany albo zużyty tylko razem ze starą masą drzewną.

Efektywny charakter wydatków podkreśla przedostatni ustęp art. 10: „Wszystkie odliczenia mogą być dokonane o tyle, o ile wydatki na nie faktycznie poniesione zostały".

Postulat efektywności przychodów jest konieczny dlatego, że z nich mają być pokrywane wydatki płatnika, a w szczególności także opłacony podatek dochodowy, którego uiścić nie można inaczej niż w pieniądzu. Nadwyżka przychodów ponad sumę wydatków i strat, stanowiąca dochód, ma wreszcie służyć na pokrycie potrzeb podatnika i jego rodziny, co można osiągnąć tylko przez użycie otrzymanych efektywnie przedmiotów majątkowych czy-to wprost czy przez zamianę ich na inne, do tego celu stosowne.

2. Dochód a zysk bilansowy.

Nadmieniono wyżej, że zysk bilansowy zawiera wszystkie elementy dochodu, ale oprócz nich także elementy inne jemu tylko właściwe, a nie mające charakteru przychodów. Do takich należą:

1) **przyrosty wartości** pieniężnej przedmiotów majątkowych wskutek podwyższenia cen rynkowych towarów, walorów, dewiz, nieruchomości i t. p., które to przedmioty nie zostały jeszcze po tych cenach sprzedane, lecz pozostają nadal w posiadaniu właściciela. Są to t. zw. **zyski niezrealizowane**, które dopiero po sprzedaży owych przedmiotów staną się przychodami i powiększą zasoby pieniędzy lub innych aktywów właściciela. Do takich zysków należy także naturalny przyrost masy drzewnej w lesie osoby bilansującej.

2) **opusty długów**, uzyskane ugodowo od wierzycieli. Nie mają one wogóle charakteru przychodów, albowiem zapas przedmiotów majątkowych nie zwiększa się przez nie wcale, suma aktywów dłużnika pozostaje bez zmian, obniża się tylko suma jego długów, przez to zaś podnosi się suma majątku czystego, co oznacza zbogacenie dłużnika.

3) podobny charakter a zarazem podobny skutek ekonomiczny ma także **dewaluacyjne obniżenie zobowiązań** osoby bilansującej, powstałe przez zniżkę kursową obcych walut, na które owe zobowiązania opiewają.

4) **zyski amortyzacyjne** t. j. osiągnięte przez wykupno własnych obligacyj (osoby bilansującej) poniżej wartości imiennej. I tutaj wynikiem jest zbogacenie dłużnika bez efektywnego przychodu wartości pieniężnych do jego majątku, a jedynie przez większy ubytek zobowiązań niż aktywów.

Wszystkie te składniki zysku bilansowego wywołują powiększenie majątku czystego osoby bilansującej, ale nie stanowią przychodów, t. j. ilościowego przyrostu aktywów poza jedynym wyjątkiem naturalnego przyrostu masy drzewnej, który jednak pozbawiony jest samoistnej wartości jako nieodłączny od starego zapasu. Ani niezrealizowane przyrosty wartości, ani ugodowe czy dewaluacyjne obniżki długów nie mogą być użyte na zaspokojenie potrzeb, ani na zapłatę podatków, a u osób prawnych na wypłatę dywidendy lub tantjemy.

Ustawodawstwo handlowe stara się zapobiec temu, aby zysk bilansowy zawierał w sobie niezrealizowane przyrosty wartości przedmiotów majątkowych. Do tego celu zmierzają przepisy art. 248—250 i art. 423—425 kodeksu handlowego (dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością względnie spółek akcyjnych), oraz art. 54 ustawy o spółdzielniach, zakazujące przyjmowania wyższej wartości przedmiotów majątkowych niż cena nabycia lub wytworzenia, choćby wartość rzeczywista według cen rynkowych lub otrzymanych ofert była wyższa. Od tego zakazu kodeks handlowy (art. 248 i 423) pozwala odstąpić tylko w razie ustalenia nowego szacunku przedmiotów inwestycyjnych przez specjalną komisję szacunkową. W takim razie można w bilansie wykazać legalnie zysk niezrealizowany na tych przedmiotach majątkowych. Jeżeli do tych przedmiotów należy las, to szacunek obejmie także naturalny przyrost masy drzewnej, który powstał od czasu nabycia lasu lub od ostatniego, później przeprowadzonego szacunku.

Motywem tych ograniczeń bilansowych jest dążenie ustawodawcy do tego, aby bilanse wykazywały tylko zyski zrealizowane, które są zarazem efektywnemi przychodami, ażeby zatem zysk bilansowy zbliżał się jak najbardziej do dochodu. Suma zysku bilansowego staje się bowiem podstawą wypłat konsumcyjnych, jak dywidendy, tantjemy, remuneracje, gratyfikacje i t. p. oraz podatku dochodowego. Jednakże te niewątpliwie uzasadnione zakazy i ograniczenia nie obejmują zysków, powstałych przez ugodowe czy dewaluacyjne obniżenie zobowiązań.

Ażeby teraz określić wzajemny stosunek dochodu i zysku bilansowego, trzeba powiedzieć, że zysk bilansowy, zwłaszcza obliczony bez przytoczonych wyżej ograniczeń, obejmuje całe zbogacenie osoby bilansującej w ciągu roku gospodarczego, powstałe tak przez osiągnięcie dochodu, jak przez niezrealizowane przyrosty wartości przedmiotów majątkowych, jak wreszcie przez ugodowe lub dewaluacyjne obniżenie zobowiązań lub zyski amortyzacyjne. Zbogacenie objawia się przez podwyższenie majątku czystego, spowodowane w pierwszym i drugim wypadku przez podwyższenie majątku surowego (aktywów), w drugim wypadku przez obniżenie długów.

3. Podstawa opodatkowania według art. 21 i stanowisko zysków sanacyjnych.

Podstawą opodatkowania osoby prawnej bilansującej ma być jej dochód, jak to postanawiają art. 1 i 21 ustawy. Za jej dochód nie może jednak

---

[5]) Jeżeli wyręby uskutecznia się w ilości, przewyższającej plan prawidłowego gospodarstwa lub naturalny przyrost lasu, to do ogólnego dochodu podatnika dolicza się tylko sumę osiągniętą z wyrębu tej części lasu, która była przeznaczona do wyrębu według planu lub odpowiada naturalnemu przyrostowi".

być wzięty jej zysk bilansowy, choćby był całkiem prawidłowo obliczony według zasad rachunkowości kupieckiej, lecz tylko **zysk bilansowy uzgodniony** z przepisami art. 6, 8, 10 i 13 ustawy. To uzgodnienie polega z natury rzeczy:

a) na wyłączeniu z zysku bilansowego tych elementów pozytywnych czyli zysków surowych, które nie stanowią przychodów, otrzymanych w roku gospodarczym według art. 6;

b) na doliczeniu do zysku bilansowego tych elementów negatywnych, które nie mają charakteru kosztów, odpisów amortyzacyjnych, strat ani ciężarów potrącalnych według artykułów 6, 8, 10 i 13, a które zostały z niego potrącone.

Panująca interpretacja art. 21, widoczna także w przytoczonym okólniku ministerjalnym z 30 sierpnia 1933 i we wszystkich wyrokach Najwyższego Trybunału Administracyjnego, nie bierze pod uwagę żadnych wyłączeń z zysku bilansowego poza ewentualną resztą dawniejszych zysków bilansowych, lecz uznaje wszystkie zyski surowe, wykazane w rachunku wyników (strat i zysków) za przychody, nie pytając wcale czy one odpowiadają wymaganiom art. 6. Wskutek tego uzgodnienie zysku bilansowego z artykułami 6, 8, 10 i 13 polega w praktyce wymiarowej jedynie na doliczeniu niepotrącalnych składników negatywnych. Tymczasem przeprowadzona wyżej analiza zysku bilansowego wykazała, że niektóre jego składniki pozytywne nie mają charakteru efektywnych przychodów, jak tego wymaga art. 6, i że dlatego powinny być z niego wyłączone. W szczególności należą do takich niezrealizowane przyrosty wartości, opusty ugodowe wierzycieli czyli t. zw. zyski sanacyjne, obniżki dewaluacyjne zobowiązań obcowalutowych i zyski kursowe na wykupnie własnych obligacyj poniżej wartości imiennej (zyski amortyzacyjne).

Dla ułatwienia praktyki wymiarowej mogłoby ewentualne rozporządzenie ograniczyć te wypadki do większych z pominięciem drobnych. Ale zasadnicze pomijanie wszelkich pozycyj tego rodzaju i doliczanie ich do podstawy opodatkowania sprzeciwia się tak literze, jak duchowi ustawy, która nie wprowadziła **podaktu od wzbogacenia** lecz tylko **podatek od dochodu** nawet dla osób prawnych bilansujących. Różnica między ich opodatkowaniem a opodatkowaniem innych osób polega tylko na tem, że ich dochód podatkowy obejmuje także przychody nadzwyczajne, które art. 7 ustawy wyłącza z dochodu osób fizycznych, spadków wakujących i osób prawnych niebilansujących. Ale efektywność przychodów jest istotną właściwością dochodu podatkowego dla obu grup podatników według art. 6, który dla wszystkich jest wspólny.

Zyski sanacyjne, pozbawione charakteru efektywnych przychodów, posiadają tedy wystarczający tytuł do wyłączenia z zysku bilansowego na podstawie art. 6, na który art. 21 wyraźnie się powołuje, i niema wcale potrzeby wydawania dla nich specjalnych przepisów uwalniających. Ich faktyczne opodatkowanie wynika tylko z błędnej interpretacji art. 21, a w szczególności z przeoczenia, że powołany tam art. 6 reguluje także kwestję przychodów, a nie samych tylko potrąceń.

Natomiast niemiecka ustawa o podatku dochodowym z dnia 10 sierpnia 1925 (§ 13) określa pojęcie dochodu podatkowego osób bilansujących w sposób, który obejmuje cały zysk bilansowy, a zastrzega tylko jego uzgodnienie z przepisami, o podjęciach prywatnych (§ 12), o potrącalnych wydatkach (§§ 15 — 18) i o szacowaniu przedmiotów majątkowych (§§ 19 — 21). Powołania na przepisy o przychodach i ich efektywności niema tam żadnego. Ustawa o podatku korporacyjnym z tej samej daty (§ 13) przejmuje wszystkie te zasady bez żadnej zmiany dla korporacyj bilansujących. Tam więc potrzeba przepisu wyłączającego zyski sanacyjne jest niewątpliwa.

BUCHALTERJA W XIV w. WE FLANDRJI

O buchalterji w zaraniu jej powstania czytaliśmy już w „Buchalterze Polskim" artykuły ciekawe i pouczające. Wiemy też, że buchalterja podwójna z trudem poddawała się popularyzacji i że stanowisko, jakie dziś zajmuje, datuje się właściwie dopiero od lat kilkudziesięciu.

W Polsce buchalterja niema żadnej historji. Niedawno oglądałem książkę buchalteryjną z 1825 r. pewnej, do dziś istniejącej firmy. Jest to zwykła książka kasowa z przychodem po lewej i rozchodem po prawej stronie. Przy końcu każdego miesiąca robiono wyciąg kosztów, materjałów i t. p. i zapisywano w formie rejestrowej do książki innej. Kopjami listów wysyłanych były bruljony, pisane do książki, list po liście i przepisywane na czysto na blankietach firmowych do wysłania adresatom.

Do tego tematu będę się starał jeszcze powrócić, tymczasem podaję parę szczegółów z artykułu pod pow. nagłówkiem zamieszczonym w The Journal of Accountancy (sierpień 1935).

Autor M. De Roover, badacz buchalterji starożytnej, pisze, że księgi handlowe wieków średnich można najłatwiej znaleźć w archiwach państwowych. Były to księgi firm upadłych, zmuszonych składać swoje księgi sądom, skąd, po przeprowadzeniu procesu, trafiały do archiwum dokumentów państwowych.

Najwięcej dawnych ksiąg handlowych przechowało się w Brugges, głównem mieście Flandrji, wówczas centrum finansowem i handlowem wschodniej Europy. Brugges zaczęło upadać w 14-tym wieku i przeszło do historji pod nazwą „Brugges miasto śmierci", ustępując miejsca Antwerpji.

W Brugges przechowują się od 600 lat księgi handlowe dwuch potężnych wówczas, a dziś zapomnianych, bankierów nazwiskiem Collard de Marke i Guillaume Ruyelle, księga główna Ruyelle'a to tom dużych rozmiarów oprawny w skórę wyklejoną materjałem z jedwabiu. Treść pisana po francusku, choć z pewną domieszką języka flamanckiego. Pismo przypomina kursyw gotykowy o charakterze pisma szybkiego. Sumy pieniężne pisano cyframi rzymskiemi, nie było więc mowy o zachowaniu jakiegoś pionu, np. jednostki pod jednostkami i t. d.

Obaj bankierzy pisali w swych księgach odmiennie, np. Ruyelle pisał wpierw sumy a później treść pozycji, zaś De Marke odwrotnie, wpierw treść a — potem sumy. Daty pozycji pisano w treści.

Zapisy w księgach rozpoczynano formułami religijnemi w języku flamanckim: „Im de name van

Gode ende van Alhelychen moet dit begonnen zyn. Amen. Amen" t. zn. w imię Boga i wszystkich świętych niech będzie zaczęte. Tekst rozpoczyna się napisem „Komensiet (zaczęte) l'an 1368".

Formuły religijne, to sine qua non wstępnych zapisów w księgach handlowych średniowiecza. DeMarke rozpoczyna swoje księgi napisem „To są księgi Collarda de Marke, które on rozpoczął roku tysiąc trzysta sześćdziesiątego ósmego 24-go dnia Grudnia w imię Ojca i Syna i Ducha Świętego i wszystkich świętych i świętoszek i aniołów i archaniołów nieba. Amen". Ruyelle rozpoczyna swoją księgę kasową napisem „Im Gods namen, amen" Arkusz bilansowy rozpoczęty jest napisem „Im nomine domini. Amen." Na wierzchniej okładce księgi czynił zawsze napis „prowadź dobrze rachunki w imię Boga" i „kto dobrze prowadzi rachunki, pójdzie do raju. Amen".

Kupcy we Florencji podobnież rozpoczynali swoje księgi, przyczem u góry, na każdem otwartem koncie stawiali znak krzyża, co miało zapobiegać pisaniu pozycji nieuczciwych.

Autor artykułu dodaje z humorem, że ten sposób zapobiegania nadużyciom nie wytrzymał próby czasu i że ówcześni musieli prowadzić nielada operacje, skoro uciekali się wciąż po pomocy nieba.

Jednostką monetarną w buchalterji Ruyelle'a był funt dzielony na 12 szylingów po 12 pensów (groszy) oznaczone skrótami: lb — s — d. Operacje w innych walutach zapisywano bez przerachowania, np. pod datą 22 marca 1369 r. Ruyelle ma zapisany wpływ salda debetowego 5 lb. 5 s. 10 d. względem Marka w sumie 40 fr. fr. bez uwidocznienia ścisłości ekwiwalentu. Wszystkie operacje przeprowadza się przez rachunki osobowe, nawet rachunki wynikowe, np. podatki zapisywane są na konto poborcy municypalnego. Prowadzone są księgi: główna (grant papier), dziennik (petit papier) i księga kasowa. Nazwy te wskazują, że dziennik co do rozmiaru był mniejszy od księgi głównej. Do księgi głównej miano skorowidz. Pisano debet po jednej stronie, kredyt po drugiej, ale obaj bankierzy różnili się pod względem jednostajności, np. Ruyelle pisał po lewej stronie kredyt — a po prawej debet, zaś Marke pisał odwrotnie.

Po zapisaniu strony przeniesienie robiono saldem, zapisując po stronie mniejszej różnicę. Przy uzgadnianiu konta z kontrahentem, konto było zamykane i wyprowadzone saldo. To samo czynił kontrahent.

Oto jak przedstawiają się zapisy na kontach wzajemnych obu bankierów:

R-k Collarda de Marke w księgach Ruyelle'a

Credit		Debit	
Collart de Markee		debet	
debeo 6 lb. 16 s	par Tydeman le 16 e de marchs	Item 10 lb. 12 gr.	par Coppin Coen conteit le 19 e de marchs
Item 3 lb.	par Clais de Clerc le 20 e de marchs	Item 5 lb.	par Leochr van Scardoau centeit le 22 e de marchs
Item 12 lb.	par Willem Snelart le 21 e de marchs	Item 5 lb.	par Casin rau deu Ackeree confeit le 23 e de marchs
Item 14 lb.	par Pieter Vetinc le 21 e de marchs	Item 6 lb. 10 gr.	par Coppen Coen confeit le 24 e de marchs
Item (5 lb. 5 s 10 d.)	40 frans fran par li conteit le 22 e de marchs		

R-k Guillaume Ruyelle'a w księgach de Marke'a

Debit		Credit	
Williame Ruyelle me doit par Thideman Ghissemare 16 en marchs	6 lb. 16 s. gr.	doy par Copin Con 19 en marchs pour 133 h. pour un lavantaige	30 lb. 12 gr.
Item me doit-il par Copin Coen 19 en marchs	20 lb. gr.	Item par Hanekin Conteit . .	5 lb. gr.
Item par Jehan van Ipre, varlet Clais de Clerc . . .	3 lb. gr.	Item par Segres van Secardau de Jehan Eurle	10 lb. gr.
Item par Williame Senaillart 21 en marchs	12 lb. gr.	Item par Casin van de Nacre de Estiévene van Dremiers.	10 lb. gr.
Item par Pietre Vetinc 21 en marchs	14 lb. gr.	Item par Copin Con	6 lb. 10 gr.
Item par Hanekin conteit à 18 mites 40 frans	(5 lb. 5 s. 10 d.)		

Suma objęta nawiasem (5 lb. 5 s. 10 d.) w oryginale nie jest napisana jako zlikwidowana sumą 40 fr.

W pow. tabeli podane są cyfry arabskie, w oryginale są rzymskie. Debeo oznacza „jestem winien" Debet „on jest winien." Item = to samo lub dtto.

A. Tyszkiewicz

CUKRZYCA

Życie — jest — najlepszą szkołą!

Niekiedy operujemy teorjami, które swe uzasadnienie znajdują jedynie w — Dziennikach Ustaw, a tym czasem realna praktyka przynosi nam genjalne odkrycia, przy których teorja — to mętna iluzja, a „chwyt" życiowy — ukoronowaniem energji i celowości poczynań.

Co to jest cukrzyca? — Nam, laikom medycyna wyjaśnia, że to choroba organiczna z powodu nadmiaru cukru!..

Lecz nie o tej cukrzycy chcę mówić — choć coś w związku z cukrem!..

W jednym z numerów „Codziennej Gazety Handlowej" ogłoszono bilans pewnej cukrowni na dzień 30.VI 1936 r. Nie wnikam w szczegóły, lecz chodzi mi o rzeczy zasadnicze, ustawowe, ograniczone rozporządzeniami — a zatem pytanie:

z czego wolno tworzyć Fundusze Specjalne?

Trudno znaleźć odpowiedź...

Sięgnąwszy do Kodeksu Handlowego, w art. 427 znajdujemy takie wyjaśnienie:

„Na pokrycie strat bilansowych należy tworzyć kapitał zapasowy, do którego przelewa się osiem od sta czystego zysku rocznego",

oraz:

„Statut może przewidywać tworzenie pod nazwą rezerwowych jeszcze innych kapitałów na pokrycie szczególnych strat lub wydatków".

Zatem Kodeks Handlowy w części o spółkach akcyjnych, (cukrownia ta jest spółką akcyjną) — zezwala na tworzenie i „innych kapitałów". Zatem obojętne jest również jaką nazwę temuż kapitałowi nadano: Fundusz Specjalny? — wolno — zgadzamy się na nazwę Funduszu Specjalnego.

Dotychczas sądziłem, że tworzenie takiegoż funduszu jest — dopiero możliwe, gdy:

1) osiągnięto — czysty zysk operacyjny

2) odpisano 8% na kapitał zapasowy

3) wydzielono, czy nie, — dywidendę akcjonarjuszom, gdyż — tak — dotychczas — rozumiałem art. „427".

Dziś zaczynam wątpić!..

W opublikowanym bilansie wspomnianej cukrowni — na rachunku Strat i Zysków 1935/36 po stronie strat w punkcie X umieszczono: „przeniesienie umorzonego długu w Banku Gospodarstwa Krajowego na r-k Funduszu Specjalnego zł 254.018,51" i odpowiednio — w bilansie w części I — t. j. kapitałów własnych znajduje się:

2c. Fundusz Specjalny zł 254.018,51.

Zatem, — chwileczkę niech pomyślę!.. z czego powstał ten „Fundusz Specjalny"?

— „z umorzonego długu"?..

Definicja „długu" — wyjaśnia, że dług stanowi zobowiązanie; zatem jeśli — zobowiązanie umorzono — czy dług istnieje? — nie, (zastrzegam się, że tak — ja — w tej chwili tylko myślę), a jeśli „długu" — niema — t. zn. nie istnieje, a więc — z czego utworzono — „Fundusz Specjalny"?

Z tego — czego nie ma, czyli „Fundusz" posiada **„specjalny"** charakter.

Lecz wróćmy do art. „427". Jeśli „Kapitał Zapasowy" należy, i jest rygorystyczny obowiązek — tworzyć — jako przelew 8 od sta czystego zysku rocznego, to logicznie wynika, że i „inne kapitały" tworzyć można tylko tą samą drogą, t. j. z — „czystego zysku".

Lecz czy bilans, tejże cukrowni wykazał za tenże rok sprawozdawczy — zysk? — nie!

Wykazał straty w wysokości zł 173.387.87.

I znów wątpliwość — co do treści artykułów— czy strata ta jest stratą — jeśli na rachunku strat i zysków wydzielono „Fundusz Specjalny" i zarachowano go jako stratę?

Wiem — i nie wiem!

„W dniu 26 b. m. (t. j. października) odbyło się walne roczne zgromadzenie akcjonarjuszów, przyczem zebrani przyjęli sprawozdanie oraz bilans z rachunkiem strat i zysków do zatwierdzającej wiadomości i udzielili władzom spółki pokwitowania".

„Stratę wynikłą z odpisów amortyzacyjnych — postanowiono przenieść na rok następny".

Tu mi w oczach — ściemniało!..

Suma ogólna strat wynosi przeszło 4 miljony, dlaczegóż zatem ta skromna amortyzacja — obciążona jest winą — przynoszenia strat; dlaczego strata nie wynikła: z kosztów fabrykacji, z kosztów sprzedaży i organizacji, czy nawet z różnic kursowych na papierach wartościowych?

Mniejsza z tem!..

Lecz — czy „Fundusz Specjalny" również jest stratą — że jako strata figuruje?..

Czy strata może być przeniesiona na rachunek roku przyszłego, — jeśli spółka posiada ustawowo wydzielony „Kapitał Zapasowy" w dostatecznej ilości na pokrycie tej straty?..

Kto o tem powinien decydować?

Walne Zgromadzenie? — które uważa, że strata powstała z odpisów amortyzacjnych!..

Coś z tem jest — nie w porządku! — tutaj może — cukrzyca?!

Gdzieindziej może być to samo!..

Zatem najwyższy czas wprowadzić w życie art. 376, nakładający obowiązek na spółkę akcyjną poddania badaniu przez biegłych rewidentów bilansu i rachunku strat i zysków pod względem ich zgodności z księgami i dokumentami jako też faktycznym stanem majątku i interesów spółki.

Biegłych wyznaczy sąd rejestrowy.

Czekamy na nich — może tę sprawę oni wyjaśnią.

Stanisław Kulesza

OD — DO

W naszej terminologji zawodowej brak wciąż jednolitości. Poruszona przed paru laty na łamach „Buchaltera Polskiego” sprawa ustalenia terminologji utknęła na naszem laisser faire, laisser passer — niech leci jak jest.

Oczywiście, sprawa ta nie może być dziełem tej czy innej organizacji. Tylko specjalny i par excellence wszechpolski zjazd buchalterów może być autorytetem w sprawie ustalenia polskiej terminologji buchalteryjnej i ten tylko mógłby powziąć pewne obowiązujące wszystkich uchwały.

Ale wracam do tego, od czego miałem zacząć. Sprawa napozór może i błaha, ale poruszam ją, gdyż bądź co bądź podpada pod jeden z aforyzmów Tetmajera: po jednej stronie ulicy jest błoto, i po drugiej stronie ulicy jest błoto, idźmy więc środkiem ulicy, uważając na tramwaj.

Chodzi o to, czy mówiąc np. od 10-go do 20-go lub od marca do czerwca, rozumiemy terminy krańcowe włącznie czy wyłącznie, to zn. że, jeżeli powiem, że zakład był zamknięty od 10-go do 20-go, to był zamknięty przez 10 czy przez 11 dni?

Pospolicie przyjęty jest dziesiętny układ liczenia, nie biorąc pod uwagę śladów układu dwudziestkowego, pozostałego w języku francuskim (quatre—vingt = 80 lub quatre — vingt onze = 91). Jeżeli jakieś wielkości dzielimy na serje ilościowe, to takie serje zawsze powinny być zamykane zerem lub zerami np. 1 — 10, 11 — 20, 1 — 100; 101 — 200, 1 — 1000, 1001 — 2000 i t. p. Każda następna serja powinna zaczynać się od jedynki, nigdy od zera, wzgl. od następnej skolei liczby, a nie od tej samej, na której kończy się serja poprzednia.

Inne ujmowanie serji wprowadza w błąd. Np. skala podatku dochodowego działu I ma układ następujący:

1. 1500 do 1550
2. 1550 „ 1600
3. 1600 „ 1700 i t. d.

zaś skala podatku dochodowego działu II ma wprawdzie układ podobny, ale dodane są nagłówki np.:

	ponad	do
1.	2.500	2.600
2.	2.600	2.700
3.	2.700	2.800 i t. d.

Podział skali wg. działu I może powodować spory np. dochód 1550 może być podciągnięty pod skalę 2-gą zamiast pod skalę I-szą, a wiadomo, że przy tego rodzaju sporach racja będzie nie po stronie logiki — tylko po stronie siły. Znane są spory na tem tle z Kasą Chorych.

Przy podatkach komunalnych podziały seryjne są niekiedy groteskowe, np. bilety wstępu po 49 gr, 99 gr i t. p. Dzieje się to dlatego, że magistraty dzielą serje nie wg prawidłowego systemu dziesiętnego 1 — 50, 51 — 100, 101 — 200, lecz wg systemu spaczonego 1 — 49, 50 — 99, 100 — 199 i t. d

Podobne anomalje spotykamy i w zakresie datowania lub terminów. Ustawa o postępowaniu administracyjnem z d. 22.3.28. (Dz. U. Nr. 36) w art. 36 — 38 ustala wprawdzie pojęcie terminów co do ich biegu i końca (np. „ostatni z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu”), ale w życiu potocznem napotykamy się na cały szereg kłopotów przy pisaniu niektórych dat i terminów.

Np. piszemy lub mówimy bilans lub inwentarz na dzień 1.1.36. i na dzień 31.12.35. Tylko dzięki temu, że mamy do czynienia z zamknięciem rocznem nie mamy wątpliwości, że obie daty są równoznaczne a właściwie, że dzień 31.12.35. rozumiany tu jest włącznie. Natomiast przy sporządzaniu bilansu i inwentarza nie w związku z zamknięciem rocznem (rozwiązanie, likwidacja spółki) natkniemy się na kłopot czy zatytułować bilans na dzień, w którym go sporządzamy, czy na dzień z datą następną.

Dobrze byłoby te pojęcia raz na zawsze ujednostajnić w ten sposób, że przy podziałach seryjnych liczb, jeżeli mówię od 1 do 100 to rozumiem 1 i 100 włącznie, czyli w serji następnej nie mogę powiedzieć od 100 do 200, gdyż będę miał w tej serji 101 jednostek. Co do terminów, to tytuły bilansów, sprawozdań i inwentarzy powinny wymieniać dzień zamykający okres sprawozdawczy, np. winno się pisać „bilans na d. 31.12.35.“, nie zaś na d. 1.1.36.

A. Tyszkiewicz

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego” wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie zł 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i Ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

	przed tekstem	za tekstem	w treści redakcyjnej
cała strona	280.—	zł 200.—	zł 350.—
1/2 „	150.—	110.—	180.—
1/4 „	80.—	80.—	100.—
1/8 „	45.—	35.—	60.—

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego” należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 — Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników — Warszawa. Adres Redakcji i Administracji: Warszawa I, Nowogrodzka 20, tel. 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Druk. Matematyczna, H. Zajączkowski, Warszawa, Miedziana 3., tel. 295-55